

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 433/2014-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Propriedade Vertical**

## Decisão Arbitral<sup>1</sup>

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 433/2014 – T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Propriedade Vertical

### **1. Relatório**

#### **A - Geral**

- 1.1. A... Imobiliária, Lda., sociedade com NIPC ... e sede na Rua ... (de ora em diante designada “Requerente”) apresentou, no dia 18.06.2014, um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite, visando a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2013 e com data de 18.03.2013, referentes à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (de ora em diante “TGIS”), relativos a prédio de que é proprietária, como adiante melhor se verá, bem como o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios
  
- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou como árbitro Nuno Pombo, não

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão arbitral obedece à ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.

tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

- 1.3. Por despacho de 26.06.2014, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação ... e ... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído a 22.08.2014.
- 1.5. No dia 16.09.2014 foi notificado o dirigente máximo do serviço da Requerida para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.6. No dia 16.10.2014 a Requerida apresentou a sua resposta.

#### **B – Posição da Requerente**

- 1.7. A Requerente recebeu, com data de 18.03.2014, três comunicações destinadas à sua notificação de outras tantas liquidações de Imposto do Selo (de ora em diante designado “IS”) que se encontram listadas no art.º 1.º do requerimento de pronúncia arbitral (anexadas como documentos 1 a 3 ao dito requerimento, cujo teor se tem por reproduzido), as quais se basearam no art.º 1.º do Código do Imposto do Selo (de ora em diante o “CIS”), na verba 28.1 da TGIS, aditada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e na subalínea i) da alínea f) do n.º 1 do art.º 6.º da mesma Lei, cuja data limite de pagamento se reporta ao final do mês de Abril de 2014.
- 1.8. As referidas liquidações referem-se ao prédio de que a Requerente é única proprietária, que se encontra em regime de propriedade total, com três andares

susceptíveis de utilização independente, sito ..., na Rua ..., inscrito na matriz predial urbana da ..., sob o artigo ..., com um valor patrimonial total de € 1.020.514,00 (um milhão e vinte mil quinhentos e catorze euros), a que corresponde a caderneta anexa ao pedido como documento 4, cujo teor se tem por reproduzido (o Prédio).

- 1.9. A Requerente entregou no dia 31.12.2010 a declaração modelo 1 do IMI, sendo oportunamente notificada da avaliação a que essa declaração deu origem, tendo sido atribuído ao Prédio o valor patrimonial total de € 969.610,00 (novecentos e sessenta e nove mil seiscentos e dez euros).
- 1.10. Depois da notificação a que se alude no ponto anterior, não voltou a Requerente a ser notificada de qualquer avaliação ou actualização do valor patrimonial do Prédio, pelo que não tem conhecimento de nenhuma outra avaliação nem a actualização que tenha sido operada e que tenha dado origem ao valor patrimonial total que serviu de base às declarações reclamadas.
- 1.11. Entende pois a Requerente que a circunstância de não ter sido notificada de qualquer nova avaliação ou de uma actualização, desde logo os motivos de direito e os critérios de quantificação que tenham sido utilizados, inquina a validade das liquidações reclamadas, que enfermam do vício de falta de fundamentação.
- 1.12. A Requerente entende ainda que mesmo que se admita a bondade dos valores patrimoniais tributários (de ora em diante designado “VPT”) que serviram de base às liquidações reclamadas, resulta manifesto que o VPT de cada uma das três fracções independentes é inferior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros), quantia a que se refere a verba 28 da TGIS, razão por que não se verificam os pressupostos da sujeição à verba 28 da TGIS.
- 1.13. Advoga ainda a Requerente que a verba 28 da TGIS interpretada com o sentido e o alcance pretendidos pela Requerida, que distingue arbitrariamente prédios que hajam sido constituídos em propriedade horizontal e os prédios em propriedade

total com andares ou partes susceptíveis de utilização independente, é materialmente inconstitucional por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

- 1.14. Sustenta, por último, a Requerente que a verba 28 da TGIS viola ainda os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva “em virtude de a sujeição a imposto estar limitada aos prédios de afectação habitacional, não afectando, de modo desigual e injustificado, os prédios com diferentes afectações”.
- 1.15. A Requerente, ainda que inconformada com as liquidações em crise, procedeu ao pagamento da primeira prestação do tributo que lhe era exigido, no montante global de € 3.401,74 (três mil quatrocentos e um euros e setenta e quatro cêntimos), como se comprova pelos documentos 1 a 3, anexos ao requerimento de pronúncia arbitral, cujo teor se tem por reproduzido.

### **C – Posição da Requerida**

- 1.16. A Requerida, na sua resposta, refere que o VPT de cada um dos três andares ou divisões susceptíveis de utilização independente foi determinado separadamente, nos termos do art.º 7.º, n.º 2, alínea b), do CIMI, sendo que a “soma [do VPT] dos andares e divisões afectos a habitação perfaz € 1.020.514,00” (um milhão e vinte mil quinhentos e catorze euros), valor superior ao que vem referido na verba 28 da TGIS, pelo que a tributação é devida.
- 1.17. Para a Requerida o que releva para efeitos da incidência do imposto é o VPT total do prédio urbano, que constitui uma unidade jurídica, e não o VPT de cada uma das partes que o compoñham, ainda que susceptíveis de utilização independente.
- 1.18. Segundo o entendimento da Requerida, qualquer outra interpretação violaria a letra e o espírito da verba 28.1 da TGIS e o princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto previsto no art.º 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

## **D – Conclusão do Relatório**

- 1.19. Tendo a Requerida proposto que fosse dispensada a reunião prevista no art.º 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e na ausência de oposição por parte da Requerente, o tribunal arbitral, por despacho de 30.10.2014, entendeu não haver utilidade processual na realização da dita reunião, uma vez que as partes haviam já carreado para o processo os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão, que se previu pudesse ter lugar até ao dia 01.12.2014.
- 1.20. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.21. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 1.22. A cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, justifica-se uma vez que os actos de liquidação contestados assentam na mesma base factual e apelam à aplicação das mesmas regras de direito.
- 1.23. O processo não padece de qualquer nulidade nem foram suscitadas pelas partes quaisquer excepções que obstem à apreciação do mérito da causa, pelo que se mostram reunidas as condições para a prolação da decisão arbitral.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

- 2.1.1. A Requerente é a legítima proprietária, do Prédio (doc. 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

- 2.1.2. O Prédio encontra-se constituído em propriedade total ou vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente (doc. 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.3. O Prédio tem andares ou divisões não afectos a habitação, (doc. 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.4. A Requerida, para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS, procedeu à soma aritmética dos valores patrimoniais de cada um dos andares ou divisões, que na respectiva caderneta predial são dados como estando afectos a habitação (docs. 1 a 4, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.5. Assim, a Requerida atribuiu ao Prédio, para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS, o “valor patrimonial do prédio – total sujeito a imposto” de € 1.020.514,00 (um milhão e vinte mil quinhentos e catorze euros) – (docs. 1 a 4, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.6. A Requerente foi notificada das liquidações de IS mencionadas no art.º 1.º do pedido de pronúncia arbitral (docs. 1 a 3, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.7. A Requerente procedeu ao pagamento da primeira prestação do tributo que lhes era exigido, no montante de global de € 3.401,74 (três mil quatrocentos e um euros e setenta e quatro cêntimos) - (docs. 1 a 3, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

## **2.2. Factos não provados**

Não há factos relevantes para a apreciação do mérito da causa, que devam considerar-se não provados.

## **3. Matéria de direito**

### **3.1. Questão a decidir**

Resulta do que acima se deixou dito que a questão a apreciar é, no fundo, a de saber se um prédio constituído em propriedade total ou vertical, mas com andares ou divisões com utilizações independentes, é um “prédio com afectação habitacional” para efeitos da aplicação do art.º 1.º do CIS e da verba 28.1 da TGIS, aditada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

### **3.2. A verba 28.1 da TGIS**

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, entre várias alterações que promoveu ao CIS, aditou, pelo seu art.º 4.º, a verba 28 à TGIS, que conta com a seguinte redacção:

«28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 - Por prédio com afectação habitacional - 1%;

28.2 - Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças - 7,5 %.»

Com a epígrafe “disposições transitórias”, o art.º 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e com relevo para o que cumpre decidir, estabeleceu o seguinte:

1 — Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral:

a) O facto tributário verifica -se no dia 31 de outubro de 2012;

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;

- c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;
- d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;
- e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;
- f) As taxas aplicáveis são as seguintes:
- i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;
  - ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;
  - iii) Prédios urbanos quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças: 7,5 %.

Como se constata, a verba 28.1 refere-se a “prédios com afectação habitacional”. Ora, não só este conceito não surge definido em qualquer disposição do CIS, como tão-pouco é usado no CIMI, diploma para que expressamente remete o n.º 2 do art.º 67.º do CIS quando estejam em causa matérias não reguladas no CIS relativamente à verba 28.

### **3.3. A “propriedade vertical” e a aplicação da verba 28.1 da TGIS**

Sem prejuízo do interesse, não apenas dogmático, da fixação do sentido e do alcance do conceito de “prédio com afectação habitacional”, forçoso é, antes do mais, dar resposta à questão de saber se, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS, podem ser somados os VPT de cada um dos andares ou divisões com utilização independente de um determinado edifício, como fez a Requerida relativamente ao Prédio.



**a) A matriz predial de imóveis em propriedade total ou vertical e a cobrança do Imposto Municipal sobre Imóveis**

Importa desde já esclarecer que “cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição predial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário”, conforme se pode ler no n.º 2 do art.º 12.º do CIMI. Também o IMI, nos prédios sujeitos ao regime da propriedade total, dá relevo típico a cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente (art.º 119.º, n.º 1 do CIMI).

Ou seja, resulta claro que o legislador, no CIMI, não pretendeu ater-se ao rigor da forma jurídica dos direitos reais incidentes sobre os prédios, mas antes à utilização que lhes é dada, nomeadamente nos casos em que um prédio, juridicamente falando, é composto por diferentes andares ou partes susceptíveis de utilização independente.

Dir-se-á, não sem razoabilidade, que o legislador, para efeitos de tributação em sede de IMI, optou por conferir autonomia, independência, a cada uma das partes ou a cada um dos andares de um único prédio, desde que umas e outros se mostrem de utilização independente, ao ponto de prever a inscrição individualizada na matriz de cada uma dessas partes independentes e de impor à tributação em sede de IMI uma cobrança também ela autónoma. Mau grado a existência jurídica de um único prédio, é o próprio legislador que não apenas recomenda mas impõe a consideração autónoma de cada uma das partes independentes, para efeitos de tributação do património.

**b) A aplicação da verba 28.1 da TGIS a cada uma das partes independentes**

Se é assim para o IMI, como se procurou demonstrar, não pode deixar de ser assim também para o IS, nomeadamente para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS.

Aliás, este problema, caso o imposto, IMI ou IS, fosse puramente proporcional, não existiria ou seria inócuo, porquanto o somatório das partes haveria de corresponder necessariamente ao todo. Não é esse, porém, o caso dos autos.

Como se viu, o IS a que faz apelo a verba 28.1 da TGIS só se mostra devido relativamente aos prédios com afectação habitacional e, nestes, apenas aos que apresentem um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros).

A Requerida, num exercício que se compreende, lobrigou o absurdo que resultaria da aplicação da taxa de imposto ao VPT de um prédio, se este fosse calculado na base do somatório de todas as partes independentes que o compõem. Expurgou, então, no caso em análise, as partes que matricialmente estavam afectas a fins não habitacionais, logrando alcançar, para efeitos da verba 28.1 um VPT diferente daquele que resulta da aplicação dos critérios de determinação da matéria colectável para efeitos de tributação em sede de IMI.

Dizer-se que se entende o exercício levado a cabo pela Requerida não significa, porém, concluir pelo seu acerto, porquanto parece indevida a desconsideração da autonomia de cada uma das partes susceptíveis de utilização independente do Prédio, impondo, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS, uma unidade que sendo indiscutível em termos de direitos reais o não é em sede de tributação sobre o património imobiliário.

Atentos a letra e o espírito da lei, não se vislumbra que seja intenção do legislador fazer aplicar a verba 28.1 da TGIS a cada uma das partes de um prédio quando apenas do somatório de todas elas resulta um VPT igual ou superior ao da bitola legal.

### **c) A *ratio legis* da verba 28.1 da TGIS**

O que se deixa dito acima não ignora o confessado propósito do proponente da alteração legislativa já referida. A interpretação que aqui se acolhe está de harmonia com o que parece ter sido a inequívoca intenção do Governo, autor da proposta que resultou nesta intervenção legislativa.

---

Aquando da apresentação e discussão, no Parlamento, da proposta de lei n.º 96/XII (2.ª), o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais referiu expressamente<sup>2</sup>:

“O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros.”

Ora, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais apresenta esta proposta de lei referindo, sem tibiezas, a expressão “casas”. “Casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros”, note-se.

Assim, mau grado a infelicidade da técnica legislativa adoptada, resulta com meridiana clareza que a verba 28.1 da TGIS não pode ser interpretada no sentido de nela estarem abrangidos cada um dos andares, divisões ou partes susceptíveis de utilização independente de um prédio, quando apenas do respectivo somatório resulta um VPT igual ou superior ao que prevê a mesma verba. Na verdade, nenhuma das “casas” do Prédio a que vimos fazendo referência, apresenta, de *per se*, “valor igual ou superior a 1 milhão de euros”.

#### **d) Conclusão**

Pelo exposto, é entendimento do tribunal arbitral que está ferida de ilegalidade a liquidação de IS com base na verba 28.1 da TGIS relativamente a cada um dos andares ou partes susceptíveis de utilização independente do Prédio, por não poder a mencionada verba ser interpretada no sentido de poder ela ser aplicada a andares ou partes susceptíveis de utilização independente de um prédio em propriedade total ou vertical, quando apenas do somatório de cada um desses andares ou partes se logra obter um VPT igual ou superior a

---

<sup>2</sup> V. DAR I Série n.º 9/XII -2, de 11 de Outubro, pág. 32.

€ 1.000.000,00 (um milhão de euros), não ultrapassando o VPT de cada um dos ditos andares ou partes dessa fasquia legal.

### **3.4. Questões prejudicadas**

Os Requerentes levantaram a questão da inconstitucionalidade das normas da subalínea i) da alínea f) do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e da verba 28.1 da TGIS, com a redacção que lhe foi dada pelo mesmo diploma, caso elas fossem interpretadas no sentido de que o IS ali previsto poderia incidir sobre cada um dos andares ou partes independentes do Prédio.

Uma vez que o tribunal arbitral não acolheu o entendimento da aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS ao caso vertente, surge prejudicada e processualmente inútil a apreciação dessa questão, bem como a dos outros vícios alegados pelos Requerentes.

### **4. Decisão**

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a consequente anulação das liquidações impugnadas, com todas as consequências legais.

### **5. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 315.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 8.054,48 (oito mil e cinquenta e quatro euros e quarenta e oito cêntimos).

## **6. Custas**

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Lisboa, 26 de Setembro de 2014

O Árbitro

Nuno Pombo